

《論文》

スペイン地方税と日本のふるさと納税について¹

ラモン・ビラロー

(翻訳：橋口めぐみ、監訳：ルイス・ペドリサ)

1. はじめに

現在、スペイン及び日本の地方行政が直面する共通の課題として、高齢化、人口減少、財政問題などが挙げられる²。これらの課題は地方行政に限ったことではないが、特に自治体レベルで多大な影響を及ぼす側面であることは間違いない³。最近ではこれらに加えて新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の世界的大流行が引き起こした様々な問題についても検討すべきである。

日本においてこれらの課題に対処するためこれまでに多くの措置が講じられてきており、本稿ではそのうちの一つであるふるさと納税制度について取り上げる。現在のスペインには個人による公的団体への寄付に対する税制上の優遇措置はあるものの、日本のふるさと納税制度のような仕組みは存在せず、当該制度がスペインへ導入可能であるかどうかについて検討する必要がある。実施に当たっては、まずスペインの地方税制について概観し、次に国家の法制度にクラウドファンディングの仕組みを導入することが可能であるかについて分析する。

2. スペインにおける地域統治の構造

スペインの地方統治の仕組みは日本の場合と異なる。日本については読者の知れるところであるが、ここではスペインの国家の組織そして地方の税制について簡単に述べる。

スペイン憲法第137条は、国内の地域統治の構造について次の通り規定する。

スペイン国家は、市町村（municipios）、県（provincias）および（憲法の制定後設置される）自治州（Comunidades Autónomas）で構成される。これらの単位はすべてそれぞれの利益を行使するために自治権を有する。

また、憲法の趣旨を具体化するものとして、「地方制度の基本に関する1985年4月2日法律第7/1985号」（Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local. 以下「地方制度基本法」という）第3条は、次の通り規定している。

1. 地方団体（Entidades Locales）は以下の通りである
 - a) 市町村
 - b) 県
 - c) バレアレス諸島およびカナリア諸島
2. また以下の単位も地方団体と同じ条件を享有する
 - a) いくつかの市町村が集まってできた広域区（Comarca）あるいは別の団体で、この法律および当該自治州の自治憲章に従って設立されたもの
 - b) 大都市圏
 - c) 市町村の共同体

スペインは現在、17の自治州（さらに50県に分かれる）と2つの自治都市（セウタとメリリャ）で構成される。国立統計研究所（INE）の国勢調査に

¹ 本研究は2020年、国際交流基金の助成を受けて獨協大学地域総合研究所（埼玉県草加市）にて実施した。

² 当該課題の詳細な分析については、Vilarroig Moya, R.「日本におけるふるさとへ納める税金について：クラウドファンディング手法に基づく地方の資金調達システム」財政学研究所ワーキングペーパー P. 5-15, 2019.12 マドリードを参照。

³ 人口の高齢化つまり人口ピラミッドの逆転は、市町村や地域に影響を与えるのみならず、国家レベルで、特に年金制度における支払能力と福祉国家の維持に関して重要な問題を提起する。

よると、2020年現在8,131の全市町村のうち人口千人未満のところが5,007存在する。市町村は国内の全50県の中に含まれており、県の自治機構（38つのディプタシオン・プロビンシアル（Diputacion Provincial）及び3つのディプタシオン・フォラル（Diputacion Foral））に統合されている。

既述の行政単位以外にも、市議会（Cabildos）、島嶼部評議会（Consejos Insulares）、市町村組合（Consortorios）、市町村より小領域の単位の集まりも存在するが、ここでは市町村に焦点を当て、その財政に関する検討をする。

3. スペインの地方財政

スペイン憲法第142条は、地方財政は自立を原則としており資金の自己調達の仕事について規定している。そして地方団体の基本的財源は、独自の租税並びに国及び自治州からの交付金であると定めている。またこれらの仕組みに加えて、市町村の資金調達を補充し財政的自立を支えるものとして他の財源も存在する。

地方財政にかかわる法令として、前述の地方制度基本法その他、「地方団体の財政に関する2004年5月2日法律2/2004号」（Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. 以下「地方財政法」という）も存在する。両法律は地方財政を規制するにあたって尊重すべき一般の原則を定めている。

地方財政法第1条によると、同法に含まれる規定は、国の専管事項の1つとして定める憲法第149条1項18号、地方制度基本法、および地方団体に付与される国からの交付金について定める憲法第142条の趣旨を受けつつ、地方行政における財政法制度の基本的性質を有しており、どの規定も憲法が定める

国家の専管事項を害するものではない。

地方財政法の適用範囲は全国に及ぶものとなっている。ただし、歴史的な事情によりバスク地方及びナバラ地方は特別な財政制度を有するためその限りでない。

地方財政法第2条1項は、地方団体の財源を次の通り列挙している。

- a) 当該地方の財産及びその他の私法関係による収入
- b) 固有の租税すなわち手数料・特別税・税金、自治州税・地方税に対する追徴課税
- c) 国および自治州からの交付金
- d) 補助金
- e) 公共料金
- f) 信用事業によるもの
- g) 過料その他当該地方団体の権限の範囲内で課せられる制裁によるもの
- h) その他公法関係による収入

地方団体の財務当局は、税金やその土地固有の公共財・公的価格・過料及び罰金など公法関係による収入を得るために、国庫に対して法的特権を有し、対応する行政手続きに従って適切な行動を取る。各市町村は法的に確立されたシステムに基づいて当該収入を回収・管理し、様々な行政機関と協力し合うことが保障されている。

地方財政法第2章56条以降の規定の中で、市町村の財源の構成は以下の通りであると定めている。

1. 固有の租税

・手数料（Tasas）⁴：市町村は、権限の範囲内におけるサービスの提供・活動の実施に対して、また市町村の公的領域における財産の私的使用や特別使用に対して手数料を設定しそれを要求することができる。

・特別税（Contribuciones especiales）⁵：市町村は、

⁴ 手数料とは、公的領域を私的あるいは特別に使用する場合にかかる税金であり、サービスまたは活動が納税義務者の自発的な申し出や享受あるいは民間部門による実施ではない場合において、納税義務者に対して私的な形で関係、影響、または恩恵をもたらす公法関係によるサービスの提供または活動の実施を課税の対象とする税金である。この点については、2003年12月17日制定の一般的な租税に関わる法律58号（以下は一般税法）第2条2項a号を参照のこと。

⁵ 特別税とは、公共事業の実施または公共サービスの創設或いはその拡大の結果、納税者が利益を得たり資産価値が増加したりする時に課される税金のこと。（一般税法第2条2項b号）

公共事業や自治体サービスの創設や拡大のために特別税を設定し要求することができる。

・税金 (Impuestos)⁶ :

- 強制徴収 (Exacción obligatoria) : 固定資産税 (IBI)、事業税 (IAE)、自動車税 (IVTM)
- 任意徴収 (Exacción voluntaria) : 建設、設置、工事にかかる税 (ICIO)、都市部の地価の上昇にかかる税 (IVTNU)

強制徴収については、市町村は税を課す或いは税を設定する権限をもつのではなく、地方財政法によって与えられた各種税額の決定に必要な基準を設置する権限を行使するという部分的権限を実行する。市町村がこれらの権限の行使を決定した場合、その実行に合意し、それに対応する条例を承認しなければならない。税額決定に対しそのような権限を行使しない場合、強制課税は当該法に従って最低限の或いは増大のない固定税の額および率に基づいて要求される。

2. 国からの交付金

県や自治州の都、居住者が75,000人或いはそれ以上である場合や、観光を振興する市町村である場合は、国からの交付金を受け取ることができる。詳細は別途後述する。

3. 公共料金

市町村は、サービスの提供や権限の範囲内における活動の実施のために公共料金を設定し要求することができる。

4. 労役および輸送手段の提供

人口が5,000人以下の市町村は、その管轄する公共事業あるいはまたは他の公共団体から譲渡または移転された事業の実施のために、労役および輸送手段の提供を要求することができる。

次に、スペイン政府作成による2020財政年度における地方団体の歳入に関する表1を以下に示す⁷。

表1

(単位・ユーロ)

	収 入	市町村 自治州の都市	ディプタシオン 島嶼部評議会	その他の 地方団体	地方団体間 における移転	合 計
1	直接税	21.642.820	8.180.934	129.461	0	29.953.215
2	間接税	2.149.696	9.524.781	0	0	11.674.477
3	手数料、公共料金、 その他の収入	8.694.306	1.160.624	760.338	0	10.615.268
4	通常の交付金	17.669.775	6.846.856	1.685.795	3.588.344	22.614.082
5	財産収入	1.018.485	28.445	84.731	0	1.131.661
	通常収入	51.175.083	25.741.639	2.660.325	3.588.344	75.988.703
6	実質投資の処分	521.288	12.362	838	0	534.488
7	資本移転	1.618.454	479.485	141.913	890.96	1.348.892
	資本収入	2.139.742	491.847	142.751	890.96	1.883.380
	非金融収入	53.314.825	26.233.486	2.803.076	4.479.304	77.872.083
8	金融債権	118.24	451.266	2.523	0	572.029
9	金融債務	1.141.519	537.292	16.025	0	1.694.835
	金融収入	1.259.759	988.558	18.548	0	2.266.864
	合計	54.574.583	27.222.044	2.821.624	4.479.304	80.138.947

出典：スペイン政府

⁶ 税金とは、対価なしに要求される税のこと。課税対象は、事業または活動あるいは納税者の経済的能力を証明する事柄である。(一般税法第2条2項c号)

⁷ <https://serviciostelematicosexh.hacienda.gob.es/SGFAL/CONPREL> を参照

上表が示す通り、市町村の歳入のうち約60%は租税（主に税金と手数料）が占めており、32%は通常の交付金である。また市町村の直接税の内訳がわかる表2によると、約2100万ユーロの直接税による収入のうち、約65%にあたる1325万9139ユーロが都市部の固定資産税、43万4,254ユーロが農村部の固定資産税である。

4. 法律の留保

行政機関が収入を得るための主たる手段の一つは

税金であるが、それを決定するためにはスペイン憲法第31条が定める経済的能力、平等性、一般性、進歩性、非没収性の原則を尊重する必要がある。

また、憲法第133条は税に関する法律の留保の原則について触れており、租税を定める主たる権限は法律により国のみが有する、と規定している。また一般税法第8条では、この法律の留保の原則について、税の基準設定は法律の根拠に基づかなければならないと規定している⁸。

従って立法権をもたない地方団体は、一から税を

表2

区分	自治体
直接税	20.930.131
個人所得税	493.113
法人税	0
非居住者所得税	0
相続税・贈与税	0
財産税	0
固定資産税 農村部	434.254
固定資産税 都市部	13.259.139
固定資産税 特殊不動産	513.852
自動車税	2.395.574
都市部の地価上昇にかかる税	2.259.456
非現住建造物に対する税	7
事業税	1.574.341
国家および自治州の直接税にかかる追加徴税	0
他の地方団体の直接税にかかる追加徴税	0
消滅した直接税	74
その他の直接税	321
間接税	1.754.528

出典：スペイン政府

⁸ 一般税法第8条：下記の場合については法律で定める。

- 課税対象・非課税の区分、納付期間、総額および課税対象額の計算基準、税率の決定、その他税額を直接決定する要素、反証不可能な推定の規定
- 税金の納付義務が発生する場合およびその最大額
- 本法律第35条第2項に定める課税対象者及び責任者について
- 税の設定、修正、廃止および免除期間の延長、削減、減税、控除、その他の利益あるいは財政的優遇
- 追加料金の設定および変更、延滞利息の支払い義務について
- 時効の起算方法およびその変更ならびに時効停止の事由
- 税制上の違反および罰則の制定や変更について
- 主たる税金およびその先払いに関する申告および自己計算の義務
- 法律上の行為または取引の効力に関して納税義務を履行しなかった場合
- 税金に起因する個人間の義務について
- 債務や税制上の処罰の取り消し、猶予期間や控除の付与について
- 税務上の行政審査の請求の対象になる行為
- 恒久的な税務介入が行われる場合

作りだすことも法律の枠外で基本的要素について定めることもできない。

その結果、地方の資金調達に関しては、国家権力の集中化の傾向が見られ、市町村団体がそれぞれの状況に応じた新たな税規制を創出する権限は制限される。確かにこの措置は居住地に関係なく全スペイン国民にとって税制度の公平性をもたらすが、同時に地方の自治権を大幅に制限することにも繋がる。

地方団体が資金の自己調達を可能にし、ヨーロッパ地方自治憲章第3条⁹の規定を満たすことを目的として、1988年12月28日の地方財政法39/1988号（前述の通りこの法律は2004年に改正された）が承認された。これは、法律の留保が満たされるのに十分な内容を含む規範をもつ一方、租税の基礎的な要素にかかわる事柄を決定する権限を与えることで規則制定権を超えるような資金調達にかかわる権限を地方団体に与える（ある程度の財政の自立性を地方団体に認める）、という矛盾する要求を満たす狙いがあった。

その後、当該法律は改正され、先に述べた2004年制定の地方団体の財政に関する法律2/2004号（地方財政法）が承認された。

憲法第133条が規定する通り、課税は国の権限であり、既述した法律の留保が組み込まれている。一方、憲法第137条及び第140条が定める自治権の原則（この場合は財政面における）を保障するために、憲法第133条2項は、地方団体と自治州の両方が収入のための財源を確保するために課税すること、つまり自治州および自治体が独自の課税制度をもつ可能性を与えている。

国家は地方財政と自治州に関する特定の事項に対して権限をもつ。つまり自治州の財政に関する権限を規制することができる。その根拠は、「自治州の財政に関する1980年9月22日組織法8/1980号」(Ley

Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. 以下「自治州財政法」という）であるが、これは国家が規制できる唯一の法的機能ではない。また国家は、紛争を解決するためのルールを確立するだけでなく、異なる地方団体間にて多様な形の財政協力を決定することができる。一般の利益がそう要求する場合、国は各自治州の規範的な規定を調和させる法律を承認しなければならない。

スペイン中央政府は、各自治州の赤字や債務を防止または是正し各自治州の予算の安定性と財政的持続可能性をはかるため、法によって確立された一連のメカニズムを実施している。各自治州で赤字や債務が発生する場合は強制的に行動することができる。

憲法第138条1項および自治州財政法第2条1項が規定する通り、国家は連帯性の原則を実施しなければならない、そのためには地方財政のみならず自治州にも介入することがある。何故なら国家がすべての公権力を拘束するからである。連帯性の原則は一体性と自治の理念を前提としており、国内のすべての国家機関において誠実な行動が求められ、他の機関に害を被る行動や、公共の利益を害する決定や行為は控えなければならない。当該原則を具体化するために、地域間調整基金および基礎的公共サービス保障基金が設立され、現在、全ての自治州が参加している。

次章では、地方団体がどのような税金を設定することができるかについて分析する。

5. 固有の租税

1. はじめに

地方財政法第59条は、市町村が強制徴収と任意徴収を区別して要求する税金について定めている。

⁹ ヨーロッパ地方自治憲章第3条（地方自治の概念）

1. 地方の自立性のために、地方公共団体は、自らの責務の下、住民の利益のために法律の範囲内において公共事業の重要な部分を担う権利および権能を有するものとする。
2. 当該権利は、直接的、平等かつ普遍的な議決権に基づいた秘密投票によって自由に選出されたメンバーで構成される評議会または議会によって行使され、それらを責務とする執行機関が有する。本規定は、市民集会、国民投票、その他当該憲章で認められる市民の直接参加を排除するものではない。

・強制徴収

- IBI（固定資産税）

- IAE（事業税）

- IVTM（自動車税）

・任意徴収

- ICIO（建設、設備、工事にかかる税）

- IIVTNU（都市部の地価上昇にかかる税）

上記に加え、地方財政法の追加条項第1項は、任意の税金として狩猟場・釣りの利用における奢侈税について挙げている。

2. 固定資産税（IBI）

固定資産税については、地方財政法第60条から77条の中で定められている。

2.1. 概念、課税対象、納付期間および納税者

第60条は、固定資産税は、不動産の価値に課する実質的性質をもつ直接税であると規定している。また第75条は、固定資産税は課税期間の初日より計上され、当該期間と暦年が一致すると述べている。これは、毎年1月1日に例えば不動産を所有する全ての課税対象者がその後当該不動産を移転するかどうかに関係なく納税する義務があることを意味する。納税者は、課税対象となっている権利の所有者である。

2.2. 総額の計算基準（Base imponible）および課税対象額の計算基準（Base liquidable）

第66条1項の規定によると、不動産の土地台帳上の価値を基準に固定資産の総額が計算される。不動産の総額から法律上の諸控除を差し引くことによって、課税対象額が計算される。これらの控除は、不動産の土地台帳上の価値の変化を反映している。

2.3. 税率

都市部における不動産の最低補足税率は0.4%であり、地方部の場合は0.3%である。また、最高税率はそれぞれの場合において1.1%、0.9%である。

市町村は、人口に応じて、また州都であることなど特定の状況に応じて法律の範囲内で不動産の一般税率を増減することができる。

恒久的に空いている居住用不動産については、市

町村は課税対象額の最大50%の追加税率を設定することができる。

2.4. 減税（第73条および第74条）

固定資産税の減税は、市町村がそれぞれの状況に応じて調整するために利用できる数少ない側面の一つであり、強制減税と任意減税の二種類がある。

強制減税は、住宅建設・促進に従事する企業に対して50%から90%、公的保護住宅に対して50%、農業協同組合がもつ農村部の資産に対して95%適用される。

任意減税は、公共研究機関として利用される施設や大学施設に対して95%、文化財などの重要建造物や文化的関心の高い歴史的庭園に対して95%適用される。特別な関心の集まる経済活動が展開される或いは市町村使用の不動産や納税者が大家族の場合には90%が適用される。また太陽光エネルギーを利用したシステムを設置している住居に対して50%が適用される。

3. 事業税（IAE）

3.1. 概念、納税者および納付期間

事業税は、直接的、実質的、客体的、および定期的な税金である。利潤の有無に関係なく活動の実施そのものに課税されるため、スペインで政策そのものに関する議論が活発化している。活動を行うことによって事業主は事業収入を得るが、それは特に今日のコロナ禍のような危機的な状況においては事実ではない。そのため、当該税金は多くの事業主が廃止の対象となった。

当該税は、企業活動、専門的活動、明文規定で排除されている芸術文化活動において課される。また、対象者は、課税対象となる活動に従事する自然人または法人であり、一般税法第35条が定める法人格のない団体も含まれる。地方財政法第89条で定める通り、課税期間は暦年に一致する。課税義務は当該期間の初日に生じる。

3.2. 税率

地方財政法は、税率を定めるにあたって一般基準として各事業の推定される平均収入の15%を超え

てはならないとしており、その決定において、税率を定める固定的な要素のほかに、その事業が実施される場所の面積も考慮しなければならない、と規定している。

1990年9月28日の改正法1175/1990号において、事業活動全般に適用されるべき税率およびその算出方法が承認された。(自営の畜産業のみ1991年8月2日の改正法1259/1991号にて別途税率が設定された)。

税率の算出には、事業活動が地元-市町村-国家のうちのどのレベルで展開されているか、活動場所の面積、位置(地域指数)、所在地の人口などが考慮される。

3.3. 免除

地方財政法第82条は、国家、自治州、地方団体、自治組織、社会保障管理団体、共済団体、赤十字社に対して事業税の支払いを免除すると定めている。また、公的研究機関、公的財政補助のある教育施設、慈善団体、公益事業、非営利団体、身体的精神的障害者福祉施設はその支払いを免除される。スペイン国内で新規事業を立ち上げた課税対象者に対しては、最初の2か年において支払いが免除される。

下記の場合も免税対象となりその新規性が認められる。

- ・ 自然人
- ・ 法人税納税者、市民団体、一般税法第35条が定める団体のうち、純売上高100万ユーロ未満
- ・ 非居住所得納税者のうち売上高100万ユーロ未満

4. 自動車税 (IVTM)

4.1. 概念、目的、課税対象となるもの、納税者、納付期間

地方財政法第92条は、自動車税は公道の運転に適した車両の所有権に課せられる、直接的かつ客体的な税金であると述べており、課税対象車両の所有権に課せられる。当該税は車両登録証に従い納税者の居住地を管轄する市町村で支払わなければならない。

同法第94条は、自動車税の納税者は車両登録書に記載されている自然人または法人であると定義し

ている。一般税法第35条4項による法人格をもたない団体も課税対象者である場合がある。

納付期間は、原則として暦年と一致する。また、課税義務は当該期間の初日に生じる。

4.2. 免税

同法は、国家の防衛または市民の安全を守るために国家、自治州、地方団体が所有する車両、また赤十字所有の車両に対して免税されると述べている。

また課税客体として、トラクターや農業機械、都市バスが顕著な例である。

4.3. 税額

税率を定めるにあたって、車両を6つ(自家用車、バス、トラック、トラクター、トレーラーやセミトレーラー、その他の車両)に分類することができる。

税額は、下記の通り各種大きさに基づく税率によって算出される。

- ・ 馬力(自家用車およびトラクター)
- ・ 駐車スペース(バス)
- ・ 用途(トラック、トレーラーやセミトレーラー)
- ・ 総排気量(その他の車両)

市町村は、自治体の住民数に応じて法律で示された係数を適用することにより税率を上げることができる。税率はその年の予算法によって定められる。

5. 建設、設備、工事にかかる税

(地方財政法第100条-103条)

5.1. 概念、目的、課税対象となるもの、納税義務および納税者

地方財政法第100条が定めるところによると、建設、設置、工事にかかる税は、間接的かつ客体的な税金であり、市町村域内における建物の建設や設備、工事の実施に対して課せられ、それぞれ実施許可証の取得を必要とする。

国、自治州、地方団体が発注する建設、設備、工事の実施はいかなる場合も課税されない。道路、鉄道、港湾、空港、水道工事、公衆衛生、下水処理の新規着手や保全修復は、独立行政法人によって管理されるものの、公共の利益に直結する事柄であり課税対象とならない。

同法102条4項は、建設、設備、工事の実施が課税対象であり、納税義務はこれらの実施開始日に成立する、と規定している。

納税者は、建設、設置、工事の発注者の他、一般税法第35条4項で定める団体も含まれる。

また、建設、設備、工事の実施許可を申請した者および建設、設備、工事の実施を行う者も納税者の代位になることがある。

5.2. 課税対象額

課税対象額は、建設、設備、工事に必要な経費および実費である。

ただし、建設、設備、工事にかかわる公共価格（消費税、諸料金）は含まれない。

5.3. 税率

課税率は市町村が決定するが、4%を超えてはならない（同法第102条3項）。

市町村は、当該建設、設備、工事が特別な関心を集めている場合や市町村が有効利用するためのものである場合、あるいはそれらに個人消費のための太陽光発電のシステムが組み込まれる場合、最大95%の減税を設定することが可能である。また、公的保護下にある住居の建設、民間インフラ投資の促進計画に関連する建設、設備、工事に対しては50%減税される。当該建設、設置、工事が障害者施設や障害者の福祉に関連する場合は90%減税される。

市町村はまた、課税対象の建設、設備、工事に対応する実施許可証付与にかかる手数料収入総額から控除することができる。

6. 都市部の地価上昇にかかる税 (IIVTNU)

6.1. 概念、目的、納税者

都市部の地価の上昇にかかる税は、その土地の所有者の不動産所得にかかる客体的かつ任意の直接税である。いかなる方法による土地の所有権移転または土地の所有権を制限する地役権の移転・成立の結果として表面化する、都市部における地価の上昇にかかる税である。納税義務は所有権の移転日に生じる。

夫婦間で行われる財産または権利の移転の場合は

課税されない。婚姻の消滅等に係る判決を執行するものとして子どものため又は夫婦間で行われる不動産の移転も非課税となる。

地方財政法第106条は、所有権等の移転について有償的なものと無償的なものを下記の通り区別している。

- ・有償的な移転の場合、納税義務者は移転を行う者とする
- ・無償的な移転の場合、納税義務者は移転を受ける者とする

なお、有償的な移転によって所有権等を獲得した者は、自然人が非居住者である場合、納税義務の代位とみなされる。

一般税法第35条4項が定めるところの団体も、納税義務者になることもある。

6.2. 免税および減税

次のような行為の結果による地価上昇は免税となる。これらはすなわち、①地役権の成立および移転、②歴史的・文化芸術的遺産と指定された区域内で行われた財産の移転、ならびに③住宅ローン業務に携わる信用機関等との間に結ばれた抵当権を抹消するために行われる抵当権債務者あるいはその担保者（いずれの場合も自然人でなければならない）による現住居の移譲である。

一方、上記の要件に該当する住居の移譲、裁判または公証人の決定による抵当権の実行のために行われる住居の移譲も免税となる。

最後に、納税義務者が国、自治州、県、市町村、教育・慈善・その他の事業に携わる団体である場合の地価上昇は免税となる。

6.3. 総額の計算基準

総額の計算は、法律の範囲内において市町村が決定する地価上昇の割合を基準とする。最大総額は、地価上昇が生じた年数によって変化する。

一旦割合が決定すると地価上昇が発生した期間の総年数（小数点は計算しない）に乘算する。その結果は固定資産税に従って計算された不動産の価値に適用される。この点について議論となっているのは、地価が減少した時は課税の対象になりうるか、とい

うことである。憲法裁判所は2017年2月16日28号判決、2017年3月1日37号判決、2017年4月27日48号判決、2017年5月11日57号判決、2017年5月11日59号判決、2017年6月5日72号判決において、都市部の土地の地価減少について、都市部の地価上昇にかかる税（IIVTNU）の対象にならないと判示した。これら判決は、地方財産にかかわるいくつかの自治州の法律および地方財産法第107条1項ないし107条2項a号の違憲無効を宣言した。つまり、憲法裁判所の判例法が解釈するように、地価が減少した都市部の土地を対象に自治体がIIVTNUを徴収しようとするれば、納税義務者の実際の経済的能力を無視するので憲法に違反することになる。勿論、地価が減少した事実の立証責任は納税義務者の方にある。この意味では、憲法裁判所が述べたように、土地の地価が上昇したかどうかを立証するために公文書が適切であるが、不動産の実際の価値は市場におけるそれと総合的に検討されなければならない。

6.4. 税額および税率

本件にかかる税率は法律によって定められた限度内において市町村が決定するが、30%を超えてはならない。

市町村は、死亡による有償の移転に対しては、その子孫、養子、配偶者、先祖および養子縁組者に配慮して95%減税することができる。

7. 奢侈税：狩猟場・釣り場の利用

7.1. はじめに

地方財政法で規定する税金とは別に、地方制度基本法（1986年4月18日改正781/1986号 第372-377条）は狩猟場・釣り場の利用にかかる税金について言及している。

7.2. 概念、課税対象、納付期間、納税者

市町村が管轄する狩猟場・釣り場を個人で利用する場合にかかる任意の税金であり、納税義務は毎年12月31日に発生する。納税者は狩猟場・釣り場の所有者あるいは利用者。

7.3. 総額の計算基準

狩猟場・釣り場の利用価値に基づき規格寸法ごと

に設定される。

7.4. 税率

20%を超えてはならない。

6. スペインにおける公共団体への寄付

1. スペイン行政からの寄付受領の可能性

スペインには、日本のふるさと納税に類似する制度がない。本章では、現行の制度内において日本で確立しているモデルの導入あるいは構築が可能であるかについて検討する。

はじめに、スペインでは行政が寄付を受領することについての法的な障害はない。「行政の財産に関する2003年11月3日法律33/2003号」（Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. 以下「行政財産法」という）第15条によると、行政は財産及びその権利を得ることが可能であると定めている。また地方団体が寄付を受け入れる方法については、地方団体の財産の規制を承認する1986年6月13日政令1372/1986号（Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales）第12、13条で規定されている。

このように、スペインの法制度下においては小制限で地方団体への寄付が許可されている。ふるさと納税のモデルについても、現在ではその返礼品が寄付額の一定の割合以下に相当するものに限定されているため、寄付と引き換えに返礼品を送るという特殊性についても問題が生じることはないはずである。

また、相続・贈与税法（Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones）第1条は、贈与税の納税義務者は自然人のみであると規定しているため、寄付を受け取った受贈者（地方団体）は贈与税の対象にはならない。

寄付者に配慮した規定として、2006年11月28日制定の法律35/2006号第68条の定めるところによると（この法律は自然人の所得税、法人税、非居住者の所得税などを一部改正した）、非営利団体、財産法人、政党などに対して行われる一定の寄付に

ついて控除を設けている。法律49/2002号第3編は一定の税制優遇措置を設けており、国、自治州および市町村に対して行われる寄付はこれら措置の適用を受けることになる。つまり、市町村は贈与の受贈者とみなされるため、スペイン国内に居住しているかを問わず、自然人または法人の行った寄付は、同法19条20条ないし21条の定める恩恵を受ける。

市町村に対して行われる寄付について居住者および非居住者の自然人・法人に与えられている贈与税に対する優遇措置の他に、それに類似した措置を設ける自治州も見受けられる。

この通り、スペイン法は公共団体に寄付をする気前の良い個人の行動に対して税制優遇措置を予定している。ところが、これら税制優遇措置はふるさと納税とは異なり、景品や賞品のようなインセンティブを伴うものではない。

いずれにせよ、スペイン税法の観点からすれば、行政に対する寄付を促すために、例えば所得税や非居住者税あるいは法人税などのような国税について控除を設けることは可能と考えられる。

2. 寄付を行った者に対する返礼品について

次に、個人の寄付に対して行政機関が返礼品を送ることが妥当か否かという問いを検討する。実はこの問いに対して出されうる答えは議論の余地がある。というのも、寄付に対して返礼品を送るのは個人に対する補助金として見做されうるが、ふるさと納税における返礼品は、2003年12月17日制定の補助金に対する一般法（Ley 38/2003, de 17 de diciembre, General de Subvenciones）が定めるところの補助金の概念に該当しないからである。同法2条によると、補助金とは次のような要件を満たす金銭的な給付である。まず、補助金は直接的な対価無しで行われなければならない。なお、補助金の給付は特定の目的の達成、一定の計画や行動の実行、あるいは特定の事態の発生などを前提としてい

る。つまり、補助金の受給者は求められている所定の実質的および形式的な要件を満たさなければならない。

日本モデルをスペイン法に適用するにあたって、返礼品は「条件付贈与（donación modal）」として見做されなければならないと考える。スペイン民法第619条によると、条件付贈与は贈与の価値を超過する負担を受贈者に課してはならない、と規定している¹⁰。

ふるさと納税の制度において、地方団体によって寄付者に与えられた返礼品の価値は寄付額の30%を超えることはできないため、寄付者が受け取る金銭的価値は寄付額よりも常に低く、結果的には条件付贈与の要件を満たすことになる。

前述の通り、地方団体の財産の規制を承認する1986年6月13日政令1372/1986号第13条によると、公共団体は条件付き贈与を受けることができる。つまり、公共団体が条件付贈与の受贈者になることが、スペイン法制度において認められている。

3. 地方団体の資金調達方法としての寄付の受け取りについて

確かに地方財政法は地方団体の資金調達方法として寄付金を受けるメカニズムを見据えてはいないが、このような可能性はスペイン法制度によって認められているといえよう。

7. ふるさと納税をスペインに適用する可能性について

1. ふるさと納税制度の歴史

本制度創設の起源は、少子高齢化および人々の都会への移住による地方の過疎化問題への対応である。過去20年間で日本の市町村の半数近くが消滅し、都市部では人口が大幅に増加した。過疎化の問題を回避するために、機能継続のための十分な税収が不足している地方自治体に国税の一部を移転する地方交

¹⁰ スペイン民法第619条「受贈者の功績または債務の履行を内容としない贈与者に対して与えられた使役を考慮して行われた給付あるいはその価値を超過する負担を受贈者に課さない給付は贈与とみなされる」。また、1994年12月27日最高裁判所の判決は、この条件付贈与について述べているので参照に値する。

付税（LAT）¹¹がこれまでに効果を発揮してきた¹²。

ふるさと納税は、市民が特定の地方自治体に寄付をする代わりに所得税および住民税より控除される上、自治体への寄付と引き換えにその自治体から提供する返礼品を自由に選択できるという仕組みをもつ。法律改正後の2019年6月1日以降は、返礼品は寄付金額の30%以下であること、またその自治体で生産された物品のみを選択することができる、となっている。

総務省は、以前から寄付に対する自治体の返礼品にかかる費用の制限について、2015年4月1日 総税企第39号 総務大臣通知、2016年4月1日 総税企第37号 総務大臣通知を通して対応を求めているが、法改正前の時点で全自治体の64.7%にあたる1156の自治体が総務省の提言する制限を超える返礼品を提供し続けていた。

2017年4月1日、総務大臣は総税企第28号の中で、ふるさと納税に係る返礼品の送付について、ふるさと納税の趣旨に反するような資産性の高いもの（PC、タブレット、宝飾品、自転車等）を提供してはならないと通知した¹³。また、返礼品は寄付額の30%を超えてはならないとした。同様の通知が2018年4月1日に繰り返され、地方団体の返礼品は当該区域内で生産されたものや提供されるサービスとすることが適切であることが示された。

総務省の通知発出後は多くの地方団体が返礼品の見直しを行い適切な対応を行ったが、同省実施の調査によると、返礼割合が30%を超えるものを提供

する団体が2018年11月1日時点で依然として25（全体の1.4%）存在し、地場産品以外の返礼品を提供する団体は73（4.1%）存在することが判明した。

フィリップ ブラソル氏・ツブク マサコ氏によると、返礼割合が30%以上の地方団体のうち9.7%がその方針を変更するつもりはないとの意向が示された¹⁴。

ふるさと納税を導入している地方団体の返礼割合の制限遵守と返礼品としての非地場産品の送付を避けるために、政府は寄付金額の30%に返礼割合を制限する法改正を承認し、2019年6月1日に施行された。改正地方税法（第37条の2および第314条の7）¹⁵の承認によって拘束力のある規制となった。この新しい規制に従わない団体は2年間当該制度の対象から除外され、寄付者（納税者）の寄付控除は適用されないことになった¹⁶。

2019年、制度の趣旨を逸脱していた泉佐野市は当該制度の対象から除外されることになったが、訴訟を経て2020年6月30日逆転勝訴により市側に有利な判決を得ている。

2. ふるさと納税制度のスペインへの導入

前項にてスペインの法制度を概観し、日本のふるさと納税制度のメカニズムを確認したが、当該制度がスペインの法制度において適用可能かを検討してみたい。

第一に、スペインでは、地方団体が寄付を受け取ることができる法的障害はない。また、寄付者は税控除を受けることもできる。ところが、スペインに

¹¹ 地方交付税、国税、県民税、市民税の関係についての理解を深めるための参照：Rausch, A.: “A Paradox of Japanese Taxation: Analyzing the Furusato Nozei Tax System”, *The Asia-Pacific Journal*, volumen 15, issue 11, number 6, 1 de junio de 2017, pp. 4 y ss.

¹² Takeru, D.: “Poverty Traps with Local Allocation Tax Grants” in Japan (Keio/Kyoto Global COE Discussion Paper No. DP2010-002, 2010), <http://ies.keio.ac.jp/old-project/old/gcoe-econbus/pdf/dp/DP2010-002.pdf> [perma.cc/6CCT-7HE2].

¹³ 総務省 http://www.soumu.go.jp/main_content/000476919.pdf を参照

¹⁴ The Japan Times 2018年12月7日記事：ブラソル フィリップ、ツブク マサコ：「目立つ乱用：日本のふるさと納税の寄付制度」
<https://www.japantimes.co.jp/news/2018/12/07/business/abuse-norm-japans-hometown-tax-donation-system/#.XMnY-pMzZBw>（最終アクセス日：2020年10月1日）。

¹⁵ 第37条2項は、市町村が最初の寄付の30%を超えないものに基づいて提供された返礼品を提供しなければならないと規定している。

¹⁶ 当該規範の達成を監視するために、総務省は地方団体に対し寄付の状況を報告するよう要請することができる。逆に、ふるさと納税制度の参加を希望する地方団体は総務省に申請し、返礼割合30%制限の遵守と地場産品提供の要件を満たしていることを証明する必要がある。地方税法施行規則第1条16項を参照のこと。

は住民税が存在しない。日本の場合、住民税は地域の収入であり居住者には支払う義務がある。ふるさと納税は、ある地方団体の住民が収入の一部を別の地方団体に支払うことを可能にし、それが寄付行為とみなされ、住民はその地方団体を応援することができ、見返りにお礼の品を受け取ることもできる。

スペインの地方税制下では、既述の通り ICIO（建設、設備、工事にかかる税）、IBI（固定資産税）、IIVTNU（都市部の地価上昇にかかる税）、IVTM（自動車税）と IAE（事業税）以外の規定がない。極端な話、ある市町村に家を借りて住み、会社に雇用されて労働に従事し、自家用車を所持しない者は、居住地の自治体には納税する必要がない。

しかし、自治州は国税の一部を受け取ることができる。憲法第157条によると、自治州の財源は以下より構成されると規定している。

- a) 国から全部又は一部支給される交付税。国税追徴金及びその他の国の財政交付金
- b) 自治州独自の租税、徴収金及び特別税
- c) 地域間補償基金の交付、及びその他の国の一般予算からの配分
- d) 自治州の財産より生ずる収益及び私法上の収入
- e) 債権による収益

自治州財政法第11条の規定によると、国は以下の税金を自治州に対し交付することができる。

- a) 個人の所得税（50%）
- b) 財産税（100%）
- c) 財産移転及び文書による法律行為に対する税金（100%）
- d) 相続税及び寄付税（100%）
- e) VAT-付加価値税（100%）
- f) 電気および燃料（炭化水素）にかかる税を除いた、製造にかかる諸特別税（58%が上限）
- g) 電気使用にかかる税（100%）
- h) 特定の輸送手段にかかる特別税（100%）
- i) カジノ税（100%）
- j) 特定の燃料（炭化水素）小売業売上にかかる税（58%）

結論として、ふるさと納税の仕組みをスペインの

法の枠組みへ導入することを法的に妨げる事情はないが、スペインには日本の住民税に相当する税金がないため、国がこの形態のクラウドファンディングを法制度に組み込むことを決定した場合、地方税ではなく自治州の税金および資金調達の構造を利用する必要があるだろう。

3. 結論

初めに、現実問題として、スペインの地方団体には地方税制を変える能力に制限があると指摘する必要がある。この制限は法律の留保の原則によるものである。つまり地方団体は規制をかける権限のみ有しており、法的規範自体によって決定された側面でのみ法律を変更または採用することができる。

次に、スペインの地方税は、主に不動産自体および不動産活動にかかる。ICIO（建設、設備、工事にかかる税）と IIVTNU（都市部の地価上昇にかかる税）は任意の税金であるが、実際にはほぼすべての市町村で徴収が実施されている。この事実により、5種類の地方税のうち3つが、建設—ICIO（建設、設備、工事にかかる税）、所有—IBI（固定資産税）、移転—IIVTNU（都市部の地価上昇にかかる税）と不動産関連に帰属している。固定資産税は全ての中で最も高い税金であるため、地方税は固定資産税が大部分を占めることになる。

さらに、スペインには住民の経済的能力に応じて納税する住民税は税収ではなく、むしろ主に不動産または活動にかかる財政モデルを有している。

最後に、ふるさと納税は複数の有益な効果を持つクラウドファンディング方法論、すなわち人口の少ない地域への支援、地域経済へのインセンティブ、市民の選択による納税場所の指定（財政における民主主義と呼ばれる）を有する資金調達モデルである。これらの利点を考慮した上で、当該制度をスペインに導入することは大変意義のあることであり、スペインの地域行政の構造上、市町村への導入は難しいことが判明したものの、次回は自治州レベルにおいて検討する余地があるであろう。

（ジャウメ1世大学法学部教授）